2.4 Вплив управлінських рішень на формування доходів та здійснення витрат ДП «НДІ «Квант» при його збитковості може призвести до заниження доходів та завищення витрат і, як наслідок, може мати негативний вплив на результати фінансово-господарської діяльності ДП «НДІ «Квант»

2.4.1. Недосконалість прийнятих управлінських рішень єдиному механізму визначення доходів призводять до збитковості Підприємства.

Детальним вивченням первинних документів, що підтверджують передачу продукції (актів прийому-передачі), облікових карток витрат з виконання замовлень, даних бухгалтерського обліку за субрахунками (903 «Собівартість реалізованих робіт і послуг», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати», 703 «Дохід від реалізації робіт і послуг»), установлено незабезпечення формування у фінансовій звітності (Звіті про фінансові результати (ф. 2) своєчасної та достовірної інформації про доходи від реалізації продукції).

Зокрема, за наявності актів на передачу продукції у 2015 році замовники тривалий час зволікають з підписанням передбачених договорами додаткових документів щодо погодження договірної ціни. Відповідно Підприємством витрати, здійснені на виробництво цієї продукції у 2015 році на загальну суму 12079,0 тис. грн, визнавалися витратами одночасно із визнаними доходами у наступному звітному періоді (2016 році). Зведені дані наведено у *таблиці 2.4.1.*

Здебільшого такі випадки встановлено за договорами із ПАТ «Завод «Ленінська кузня».

Таблиця 2.4.1.

№	Замовлення, за якими акти про передачу продукції складено у 2015 році	Замовник	Фактичні витрати (виробнича собівартість та адміністративні витрати без ПДВ), відображені у бухгалтерському обліку за етапами виконання (тис. грн)				Суми витрат, які визнано витратами (тис. грн)		
			Станом до 2015 року	За 2015 рік	За 2016 рік	Загалом (без ПДВ)	За 2015 рік	За 2016 рік	Загалом (без ПДВ)
1	202018	ПАТ «Завод «Ленінська кузня»	867,20	15 038,1	629.90	16 535,2	7 204,8	7 828,0	15 033,6
2	202019			2 125,70		2 125,70			
3	202020			3 670,00		3 670,00	791,7	2 375,0	3 166,7
Всього			**867,20**	**20 833,8**	**629,9**	**22 330,9**	**7996,5**	**12 079,4**	**20 075,9**
4	202021	ТОВ «СІСТЕМІНЖИНІРІНГМЕНЕДЖМЕНТ»		461.70	34.30		0	0	0
Разом			**867,20**	**21 295,50**	**664.20**	**22 330,9**	**7 996,5**	**12 079,4**	**20 075,9**

Зокрема, за договором від 29.10.2014 № 3-014/ЛК (шифр замовлення 202018) ДП «НДІ «Квант» забезпечило виготовлення 2-х комплектів оптико-

електронної системи спостереження та розвідки (підетап 1.1 в термін, остаточно погоджений замовником до 04.12.2015) та виконання робіт із монтажу, підключення до систем електропостачання (підетапи 1.2 і 1.3 в термін, остаточно погоджений замовником до 11.12.2015) та надало послуги з участі у проведенні випробувань згідно із протоколом погодження договірної ціни 16.12.2016.

Підтвердженням завершення виконання підетапу 1.1. у 2015 році є підписані сторонами:

04.12.2015 акт здачі – приймання оптико-еклектронної системи спостереження розвідки «ОЕССР» у кількості 2-х одиниць. (Акт підписано та затверджено в особі головного інженера ДП «НДІ «Квант» Панченка О.В. та Голови правління ПАТ «Завод «Ленінська кузня» Шандри В.О. Акт завізовано представником 932 представництва замовника Охріменком О.П.)

11.12.2015 акти приймання робіт з монтажу першого та другого комплекту (підетапи 1.2 і 1.3). (Акти підписано в особі директора ДП «НДІ «Квант» Положенцева В.В. та Голови правління ПАТ «Завод «Ленінська кузня» Шандри В.О.).

Водночас підтвердженням завершення виконання робіт за цими трьома підетапами безпосередньо у грудні 2015 року є обліковані у бухгалтерському обліку фактичні витрати на загальну суму 15038,1 тис. грн без ПДВ.

Протоколи погодження договірної ціни підписано в особі директора ДП «НДІ «Квант» Положенцева В.В. та та Голови правління ПАТ «Завод «Ленінська кузня» Шандри В.О. упродовж 2016 року у такі терміни: 19.02.2016 (через два місяці) за підетапом 1.1 (виробництво 2-х комплеків) на суму 14 409,7 тис. грн та 16.12.2016 (через 12 місяців) за підетапами 1.2 і 1.3 (монтаж першого та другого комплекту) загалом на 185,9 тис грн та за під етапом 1.4 (випробування) на суму 438,2 тис. гривень.

Із загального обсягу фактичних витрат, відображених у бухгалтерському обліку на 11.12.2015, у незавершеному виробництві на суму 15 696,3 тис. грн віднесено на витрати у межах погодженої договірної ціни у 2015 році частину на суму 7 204,8 тис. грн (для цього складено видаткову накладну № 192 від 04.12.2015), а решту – 7 390,7 тис. грн віднесено на витрати при формуванні фінансового результату за 2016 рік (для цього складено видаткову накладну № 178 від 11.11.2016).

За договором від 18.02.2015 № 4-015/ЛК (замовлення 202019) Підприємство забезпечило виготовлення апаратури виявлення лазерного випромінювання та її монтаж до 04.12.2015.

Підтвердженням виконання Підприємством договірних зобов’язань у 2015 році є: акт від 04.12.2015 щодо здачі-приймання апаратури (підписано в особі головного інженера ДП «НДІ «Квант» Панченка О.В. та Голови правління ПАТ «Завод «Ленінська кузня» Шандри В.О. Акт завізовано представником 932 представництва замовника Охріменком О.П.) та акт від 04.12.2015 щодо приймання робіт з проведення монтажу, підключення до систем 2-х комплектів апаратури (підписано в особі директора ДП «НДІ

«Квант» Положенцева В.В. та Голови правління ПАТ «Завод «Ленінська кузня» Шандри В.О.).

Також підтвердженням завершення виконання цих робіт у грудні 2015 року є обліковані по бухгалтерському обліку фактичні витрати на загальну суму 2 125,7 тис. гривень.

Утім, протокол погодження договірної ціни сторонами підписано 15.03.2016 (лише через три місяці) на суму 1 875,6 тис. грн (без ПДВ), а видаткову накладну № 90 від 15.06.2016, тобто ще на три місяці пізніше.

Із загального обсягу фактичних витрат, відображених у бухгалтерському обліку на 04.12.2016 у незавершеному виробництві на суму 2 125,7 тис. грн на витрати при формуванні фінансового результату за 2016 рік віднесено суму 1 875,6 тис. грн (у межах погодженої договірної ціни на суму).

За договором від 18.02.2015 № 5-015/ЛК (замовлення 202020) ДП «НДІ «Квант» забезпечено виготовлення і постачання 4-х комплектів зразків апаратури комплексу керування бойового модуля у грудні 2015 року.

Підтвердженням виконання підприємством договірних зобов’язань у 2015 році є підписаний 04.12.2015 акт здачі-приймання 4-х зразків апаратури. (Акт підписано в особі головного інженера ДП «НДІ «Квант» Панченка О.В. та Голови правління ПАТ «Завод «Ленінська кузня» Шандри В.О. Акт завізовано представником 932 представництва замовника Охріменком О.П.).

Також підтвердженням завершення виконання робіт у грудні 2015 року є обліковані у бухгалтерському обліку фактичні витрати на загальну суму 3 670,0 тис. грн (без ПДВ).

Утім, видаткові накладні підписано у 2015 році за № 193 від 04.12.2015 на передачу лише 1 зразка на суму 791,7 тис. грн (без ПДВ) і у 2016 році (майже через шість місяців) за № 89 від 31.05.2016 на передачу решти 3-х зразків на суму 2 375,0 тис. грн (без ПДВ).

Протокол погодження договірної ціни підписано в особі директора ДП «НДІ «Квант» Положенцева В.В. та Голови правління ПАТ «Завод «Ленінська кузня» Шандри В.О. 16.03.2016 (через три місяці) на суму 3 166,7 тис. грн (без ПДВ).

Із загального обсягу фактичних витрат, відображених у бухгалтерському обліку на 04.12.2015 у незавершеному виробництві на суму 3 670,0 тис. грн без ПДВ, на витрати віднесено суму в межах погодженої договірної ціни, зокрема: у 2015 році частину на суму 791,7 тис. грн (для цього оформлено видаткову накладну за № 193 від 04.12.2015 на передачу 1 зразка), а решту витрат на суму 2 375,0 тис. грн при формуванні фінансового результату за 2016 рік (для цього оформлено видаткову накладну за № 89 від 31.05.2016 на передачу 3-х зразків).

Отже, за умови якщо б договорами було визначено момент права переходу власності на передану продукцію з одночасним виникненням зобов’язань за остаточними розрахунками та їх виконанням з боку замовника, то ДП «НДІ «Квант» мав би можливість отримати у 2015 році, окрім авансових платежів, кошти на загальну суму 10 770,9 тис. грн (у т.ч.

ПДВ 1795,2 тис. грн) та забезпечити оплату витрат, здійснених у 2015 році на виробництво продукції, тим самим не допустити збільшення кредиторської заборгованості і, відповідно, покращити фінансовий стан та сформувати інформацію про доходи та витрати.

Разом з тим, умовами договорів не визначено, термін розгляду та підписання Замовником акта приймання-передачі товарів, робіт і послуг, що дає можливість Замовнику не підписувати зі своєї сторони ці акти, тим самим створювати умови для відображення об’єктивної інформації у фінансовій звітності про доходи і витрати.

Крім того, за договором із ТОВ «СІСТЕМІНЖИНІРІНГМЕНЕДЖМЕНТ» від 27.03.2015 № 7/2015 (замовлення 202021) погодженою кошторисною вартістю на загальну суму 474,6 тис. грн (у т.ч. вартість 395,4 тис. грн без ПДВ) передбачено виконання робіт з доroблення конструкторської документації комплекту телевізійного прицілу OTS-20.01, його виготовлення та передачу замовнику і проведення налагоджувальних робіт спочатку терміном до 15.08.2015, потім до 20.12.2015.

Підтвердженням виконання договірних зобов’язань з виготовлення та передачі замовнику телевізійного прицілу є підписаний сторонами акт приймання-передачі від 10.07.2015 (підписано в особі директора ДП «НДІ «Квант» Положенцева В.В. та директора ТОВ «СІСТЕМІНЖИНІРІНГМЕНЕДЖМЕНТ» Палєхіна А.В.) і перепустка № 336/136 від 13.07.2015 на відпуск товарно-матеріальних цінностей за довіреністю № 61 від 13.07.2015 на ім’я Дмитренко О.М.).

Також підтвердженням завершення виконання робіт з доroблення конструкторської документації комплекту телевізійного прицілу OTS-20.01, його виготовлення та передачу замовнику у липні 2015 року є обліковані в обліковій картці замовлення та бухгалтерському обліку фактичні витрати на загальну суму 461,7 тис. грн без ПДВ (які, варто зазначити, перевищили кошторисну вартість на 66,3 тис. грн).

Замовник листом від 14.12.2015 № 15/12-277 повідомив про те, що закінчення його робіт зі зборки дослідного зразка бойового модуля «Вій» переноситься на 2016 рік та запропонував Підприємству перенести терміни остаточного налагодження та приймання телевізійного прицілу на 2016 рік.

На виконання робіт з налаштування телевізійного прицілу Підприємством здійснено у 2016 році витрат на суму 32,3 тис. грн без ПДВ. З урахуванням цього перевищення фактичних витрат над кошторисною вартістю на 01.04.2017 становить загалом 98,6 тис. грн, що вказує на внутрішній ризик спричинення збитку на цю суму.

Дотепер, а це більше 26 місяців, витрати на виконання цього замовлення загалом на суму 410,6 тис. грн (без ПДВ обліковуються у складі незавершеного виробництва).

Утім, зважаючи на наявність первинних документів про передачу телевізійного прицілу замовнику (акта приймання-передачі продукції та перепустки на відпуск у липні 20015 року), а отже, настання моменту

передачі права власності у липні 2015 року, є підстави стверджувати, що залишки незавершеного виробництва ДП «НДІ «Квант» з 01.08.2015 і станом на 01.04.2017 є завищеними на суму 461,7 тис. грн, тобто на суму вартості фактично реалізованої продукції.

Відповідно до цього на недотримання Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 № 996-XIV [10] та облікової політики Підприємства, яка затверджена наказом ДП «НДІ «Квант» від 06.08.2013 № 193 (далі – облікова політика) [41], через несвоєчасне відображення операцій з реалізації продукції спричинено одночасно: заниження доходу від реалізації продукції за 2015 рік на суму 461,7 тис. грн без ПДВ, відтермінування майже на два роки виникнення у замовника зобов'язань із остаточних розрахунків за отриману продукцію, і навпаки, завищення кредиторської заборгованості перед ТОВ «СІСТЕМІНЖИНІРІНГМЕНЕДЖМЕНТ» на суму 237,3 тис. грн (отриманий у 2015 році аванс у розмірі 50 % договірної ціни).

Прийнята облікова політика Підприємства є декларативною за підходами до формування інформації про доходи, оскільки дублює загальні методологічні засади, передбачені Положенням (стандартів) бухгалтерського обліку 15 «Доходи», які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 29.11.99 № 290 (далі – ПСБО 15 «Доходи») [46] та Положенням (стандартів) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» які затверджені наказом Міністерства фінансів України від 31.12.99 № 318 (далі – ПСБО 16 «Витрати») [47], без конкретизації їх застосування з урахуванням норм Податкового та Цивільного кодексів України [2] щодо моменту визнання витрат витратами відповідного періоду, з огляду на специфіку діяльності Підприємства.

Своєю чергою, відтермінування строку виникнення у замовників зобов'язань за розрахунками негативно впливає на фінансовий стан Підприємства, оскільки не сприяє скороченню терміну між понесеними витратами на виготовлення продукції та отриманим доходом від реалізації продукції і, відповідно, ймовірності надходження обігових коштів у звітному періоді для оплати всіх витрат, здійснених у цьому періоді.

2.4.2 Зволікання та/або неприйняття дієвих рішень для усунення причин перевищення фактичних витрат над договірною ціною реалізації є одним із ризикових факторів нерентабельності виробництва на Підприємстві.

Аналізуючи (досліджуючи) стан виконання замовлень на виробництво продукції оборонного призначення за оцінкою отримання прибутку та рентабельності, установлено непоодинокі випадки перевищення фактичних витрат над договірною ціною реалізації, погодженою із замовником.